УДК 657.471

**Каменева Н. М.**
завідувач кафедри економічної теорії та права Укр ДУЗТ, кандидат економічних наук, доцент

**Непран А. В.**
доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту Харківського економіко-правового університету, кандидат економічних наук

# Контроль за формуванням собівартості продукції в умовах нормативного методу обліку та контролю витрат на виробництво

**Анотація**. У статті розглядається особливості визначення собівартості продукції, а також контролю за його формуванням в умовах нормативного методу обліку. Обґрунтовано переваги даного методу, а також особливості його застосування на підприємствах.

**Ключові слова:** собівартість фактична собівартість, нормативна собівартість, калькулювання, нормативний метод, норми, зміни норм, відхилення від норм.

**Аннотация.** В статье рассматривается особенности определения себестоимости продукции, а также контроля за ее формированием в условиях нормативного метода учета. Обоснованы преимущества данного метода, а также особенности его применения на предприятиях.

**Ключевые слова**: себестоимость, фактическая себестоимость, нормативная себестоимость, калькулирование, нормативный метод, нормы, изменения норм, отклонения норм.

**Abstract.** The article considers the peculiarities of definition of production costs, and control over its formation in the conditions of normative method of accounting. The advantages of this method and especially its application in the workplace.

**Keywords:** cost, actual cost, standard cost, calculation of standard method rules, changing norms, deviation of norms.

*Постановка проблеми*. В ринкових умовах істотних умов ефективного управління виробництвом є отримання своєчасної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість продукції. Першочергова роль в наданні інформації про витрати на виробництво і використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів належить бухгалтерському обліку. Особливе місце в організації бухгалтерського обліку відводиться обліку і витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Від рівня організації обліку витрат на виробництво продукції і калькулювання собівартості в значній мірі залежать рівень економічного управління підприємством, контроль витрат за видами продукції, центрами витрат і сферами відповідальності, формування планових показників, визначення конкурентоспроможної ціни на продукцію.

Ця сфера обліку в значній мірі має широку специфіку в зв'язку з особливостями продукції, що випускається, технології та організації виробництва на підприємствах різних галузей і видів економічної діяльності. Слід зазначити, що облік витрат і калькулювання собівартості є одним з найбільш складних і відповідальних ділянок в роботі бухгалтерії будь-якого підприємства. Після введення в дію національних Положень (стандартів) БО, а також методичних рекомендацій з обліку та калькулюванню собівартості продукції в окремих видах економічної діяльності, питань щодо організації обліку витрат і визначення собівартості не зменшилася.

Перспектива розвитку обліку витрат на виробництво, підвищення достовірності та аналітичності інформації про фактичну собівартість продукції, встановлення розмірів відхилень від прогресивних норм, виявлення причин і місць їх виникнення значною мірою зв'язується з впровадженням нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Безумовно, за роки, що минули з виникненням теорії нормативного методу і його впровадження в практику, українські економісти зробили багато в його розвитку, розробки застосування окремих його елементів в різних галузях промисловості. Значний внесок внесли Б. Юровський [1], О. Целуйко [2], Т. Кісільова [3], І. Івакіна [4] та інші. Разом з тим представляється, що в теоретичному плані в

сучасних умовах є цілий ряд питань, які потребують осмислити їх вплив на розвиток і застосування нормативного методу — найважливішого контролю за витратами і пошуком резервів зниження собівартості, зростання прибутку і виникаючих відхилень від нормативного рівня витрат з причин і місцях виникнення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вдосконалення методології та організації обліку витрат і калькулювання на основі застосування нормативного методу і його елементів на підприємствах масового виробництва.

*Виклад основного матеріалу дослідження*. Собівартість продукції формується під впливом різних матеріально-речових факторів, тому вивчення складу, структури, а також розробка і впровадження заходів щодо зниження собівартості забезпечує можливість оперативно впливати на її рівень в момент формування.

Першорядне значення в удосконаленні механізму контролю за рівнем витрат і управлінням собівартості продукції набуває впровадження нормативного методу обліку та підвищення його дієвості. Нормативний метод обліку витрат полягає системи обліку і контролю витрат і нормативного методу калькулювання і має на меті вирішення двох основних завдань: по-перше, здійснення поточного контролю за витратами на виробництво; по-друге, достовірне калькулювання фактичної собівартості продукції. Цей метод обліку і калькулювання продукції вважається як найбільш прогресивний, особливо в галузях промисловості, в яких продукція створюється шляхом розкрою, механічної обробки і складання деталей, вузлів і напівфабрикатів.

Основними принципами організації нормативного обліку витрат на виробництво є:

– складання нормативних калькуляцій на основі технічно обгрунтованих діючих норм витрати по основних статтях витрат виробництва в натуральному і грошовому вираженні;

– облік зміни діючих норм під впливом науково-технічного прогресу і визначення цих впливів на собівартість продукції;

– виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм по місцях, причин і винуватців їх виникнення;

– облік витрат на виробництво здійснюється з виділенням витрат по нор-мам, зміною норм і відхилень від норм.

Універсальність системи нормативного обліку і контролю витрат на виробництво дозволяє його застосовувати на підприємствах будь-якої галузі народного господарства.

Нормативний метод калькулювання собівартості заснований на алгебраїчному підсумовуванні витрат, змін і відхилень від норм для отримання фактичної собівартості, а також для повсякденного контролю за витратами. При нормативному методі калькулювання фактична собівартість обчислюється за формулою:

$$С_ф = С_н \pm И_н \pm О_н,$$

де

$С_ф$ - фактична собівартість виробу;

$С_н$ - нормативна собівартість виробу;

$И_н$ - зміна норм;

$О_н$ - відхилення від норм.

Цей метод характеризує тісний взаємозв'язок між нормуванням витрат і з обчисленням фактичної собівартості. Калькулювання передує документування або визначення розрахунковим шляхом відхилень від заданих норм, систематизація цих відхилень і реєстрація змін проти початкових норм.

Характерною особливістю нормативного методу є організація зведеного обліку витрат на виробництво. Нормативний спосіб калькулювання недоцільно застосовувати в передільних виробництвах, де забезпечується достовірне і обгрунтоване калькулювання собівартості продукції. Цей облік ведеться не по замовленнях або переділах, а в розрізі цехів по видам продукції або однорідними групами виробів з підрозділів витрат по нормам, сумам змін і відхилень від них.

Згідно П (С) БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості

продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [5]. Відповідно до п. 2 ст. 11 П (С) БО «Витрати», до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством в наказі про облікову політику.

В даний час на виробничих підприємствах, що відрізняються масовим виробництвом, застосовується два основні методи калькулювання собівартості: позамовний і попередільний. Крім того, ці методи можуть застосовуватися на основі нормативного методу обліку витрат і нормативного методу калькулювання собівартості.

При нормативному методі обліку виробничих витрат основою для обчислення фактичної собівартості виробів, що виготовляються служить їх нормативна собівартість, яка визначається на підставі діючих норм. При складанні нормативних калькуляцій на вироби або деталі беруться тільки прямі витрати (основні матеріали, покупні комплектуючі вироби і послуги кооперованих підприємств, основна заробітна плата виробничих робітників). Нормативні калькуляції складаються на основі раз-працюючі підприємства норм, що діють на початок місяця. Всі поточні зміни норм вносяться в нормативні калькуляції в міру їх затвердження.

Важливим етапом нормативного методу обліку є контроль за зміною поточних норм. Контроль собівартості продукції в умовах нормативного методу обліку здійснюється шляхом визначення відхилень від діючих норм за статтями калькуляцій і причин, що зумовили їх відхилення. Аналіз проводиться в розрізі витрат на сировину, матеріали, заробітну плату, а також іншими статтями калькуляції як щодня, так протягом більш тривалого періоду (тижня, декади). Щоденні відхилення за витратами

сировини і матеріалів на виготовлення виробів виявляються в відомостях, розрахованих для щоденних запасів окремих видів сировини і матеріалів протягом місяця. Нижче наводиться форма відомості (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Відомість обліку витрат і матеріалів на виготовлення виробів**

| Наименование сырья и материалов | Единица измерения | 1.02.201_ г. | | | 1.02.201_ г. | | | 3.02.201_ г. | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | по нормам | отклонения, +, – | фактически | по нормам | отклонения, +, – | фактически | по нормам | отклонения, +, – | фактически |
| 1. Сталь круглая 25 мм | кг | 25 | +2 | 27 | 25 | +3 | 28 | 25 | +1 | 26 |
| 2. Медь листовая 3 мм | | | | | | | | | | |
| и т. д. | кг | 75 | -3 | 77 | 75 | +1 | 76 | 75 | +3 | 78 |
| Итого | | 1050 | +40 | 1090 | 1050 | +30 | 1080 | 1080 | +10 | 1090 |

В даному прикладі при обчисленні собівартості продукції не відбувалася зміна норм. Для визначення впливу змін норм на фактичну собівартість вироби додатково в табл. 1 вводять стовпець (зміна норм). У свою чергу, відхилення від норм аналізують по основних факторів: перевитрата матеріалів з вини робітника, заміна матеріалу, брак продукції і т. д. Це дає можливість оперативно розробляти заходи щодо попередження відхилень фактичної собівартості від нормативної. На підставі даних про відхилення по використанню сировини, матеріалів, витрат заробітної плати і по обслуговуванню і управлінню виробництвом складаються зведені відомості відхилень по кожному цеху і підприємству в цілому.

Початковим етапом обчислення собівартості при нормативному методі обліку і калькулювання є визначення незавершеного виробництва. Якщо собівартість товарної продукції визначається між інвентаризаціями шляхом підсумовування нормативної собівартості цієї продукції, врахованих за місяць відхилень від норм і змін норм, то собівартість незавершеного виробництва можна визначити за формулою: вартість

незавершеного виробництва на початок місяця плюс витрати за місяць мінус повернення і списання мінус собівартість товарної продукції.

Зведений облік витрат на виробництво в масовому і серійному виробництвах машинобудування може вестися у відомості (табл. 2). На підставі даних, наведених в табл. 2, можна зробити висновок про вплив прямих витрат на зміну фактичної собівартості продукції.

Фактична собівартість кожного виробу обчислюється алгебраїчним складанням нормативної собівартості і врахованих з даного виробу сум відхилень і змін норм в розрізі статей витрат. За допомогою формули це виражається так:

$$\tilde{N}_{\hat{o}} = \tilde{N}_{\acute{i}} + \frac{\grave{E}_{\grave{e}}}{\ddot{i}} \pm \frac{\hat{I}_{\acute{i}}}{\ddot{i}},$$

де
- $C_ф$ - фактична собівартість виробів;
- $C_н$ - нормативна собівартість виробів;
- $И_н$ - зміна норм;
- $О_н$ -відхилення від норм;
- п - кількість випущених підприємством виробів.

Найбільшого поширення нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості отримав на підприємствах з масовим і серійним типом виробництва, особливо в машинобудуванні та металообробці, де витрати групуються за об'єктами обліку — виробам або групам виробів.

*Висновки.* Застосування нормативного методу обліку і калькулювання продукції дозволяє враховувати основні фактори, що визначальний вплив на відхилення фактичної собівартості від нормативної. Перевага цього методу є його оперативність, а також виявлення причин і винуватців перевитрати витрат по окремих статтях калькуляції. Разом з тим впровадження цього методу об'єктивно вимагає високого рівня нормування прямих витрат на

виробництво і реалізацію продукції, обліку науково-технічного прогресу при зміні системи нормування.

**Література:**

1. Юровский Б. С. Калькулирование себестоимости готовой продукции, работ, услуг и товаров для целей бухгалтерского и налогового учета / Б. С. Юровский. – Изд. 2-е, доп. и перераб. – Х.: Консульт, 2013. – 271 с.

2. Виробництво і собівартість продукції: первинні документи та облік : практ. керівництво / [гол. ред. О. Целуйко]. – Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2014. - 112 с.

3. Киселева Т. К. Система калькулирования издержек производства в управленческом учете : учеб. пособие / Киселева Т. К. – Запорожье : ЦНТЭИ, 2008. – 86 с.

4. Ивакина И. Калькулирование затрат: современный взгляд. Разные затраты для разных целей / И. Ивакина. – Х. : Фактор, 2008. – 172 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Затрати»: Наказ Міністрства фінансів України від 3 грудня 1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.